

# GAZDASÁG & TÁRSADALOM

Journal of Economy & Society

## SZÁMVITEL KÜLÖNSZÁM

### A TARTALOMBÓL:

Sztanó Imre

A számvitel oktatás fél évszázada

Ambrus Rita Anna

Számvitel és adózás, különös tekintettel a nyilvántartási és adókötelezettségek kapcsolatára

Borbély Katalin

Számvitel és jogalkotás Magyarországon a rendszerváltozás után

Dr. Polyák Imre

Számviteli informatika

Ujvári István Norbert

Számvitel és vállalatvezetés

Vajay Julianna

A számvitel nemzetközi harmonizációja az 1970-es évektől napjainkig

2015

# Gazdaság & Társadalom

## Journal of Economy & Society

**Főszerkesztő / Editor:** Prof. Dr. Székely Csaba DSc

**Főszerkesztő helyettes / Deputy Editor:** Prof. Dr. Kulcsár László CSc

**Szerkesztőbizottság / Associate Editors:**

Dr. Székely Csaba DSc, Dr. Fábián Attila PhD, Dr. Joób Márk PhD, Dr. Kulcsár László Csc, Dr. Juhász Zita, PhD, Dr. Obádovics Csilla, PhD, Törőné Dr. Dunai Anna PhD.

Szerkesztőségi titkár: Dr. Juhász Zita PhD

**Nemzetközi tanácsadó testület / International Advisory Board:**

Prof. David L. Brown PhD (Cornell University, USA), Dr. Csaba László DSc (Közép Európai Egyetem, Budapest), Dr. Rechner János DSc (Széchenyi István Egyetem, Győr), Dr. Nigel Swain PhD (School of History, University of Liverpool, UK), Dr. Caleb Southworth PhD (Department of Sociology University of Oregon, USA), Dr. Szirmai Viktória DSc (MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont, Budapest), Dr. Irena Završ, Ph.D FH Burgerland, University of Applied Sciences.

**Közlésre szánt kéziratok / Manuscripts:** Kéziratokat kizárólag e-mailen fogadunk, nem őrünk meg, s nem küldünk vissza!

A kéziratok formai és szerkezeti követelményeit illetően **lásd a folyóirat hátsó belső borítóját.** / We accept APA style only.

A kéziratokat és a közléssel kapcsolatos kérdéseket a következő e-mail címre várjuk: / Send manuscripts and letters by e-mail only to: **[zjuhasz@ktk.nyme.hu](mailto:zjuhasz@ktk.nyme.hu)**

A közlésre elfogadott kéziratok összes szerzői és egyéb joga a kiadóra száll.

/ Acceptance of material for publication presumes transfer of all copyrights to the Publisher.

A kéziratokat két független anonim bíráló értékeli. / Articles are refereed by anonym reviewers before publication.

**Ismertetésre szánt könyveket az alábbi címre várjuk / Send books for review to:**

Prof. Kulcsár László

Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar  
Sopron Erzsébet. u. 9. 9400 Hungary

**Web oldal / web page:** <http://gt.nyme.hu>

**Előfizetés:**

Intézményeknek: 2800 Ft./év

Egyéni előfizetés: 1700 Ft./év

Példányonkénti ár: 700 Ft./dupla szám: 1400 Ft.

**ISSN 0865 7823**

Copyright © 2015 Nyugat-magyarországi Egyetem Kiadó

# Gazdaság & Társadalom

## Journal of Economy & Society

7. ÉVFOLYAM

2015.

KÜLÖNSZÁM

### Tartalom

#### TANULMÁNYOK

- A számvitel oktatás fél évszázada** ..... 3  
*Sztánó Imre*
- Számvitel és adózás, különös tekintettel a nyilvántartási és adókötelezettségek kapcsolatára** .....18  
*Ambrus Rita Anna*
- Számvitel és jogalkotás Magyarországon a rendszerváltozás után** ..... 33  
*Borbély Katalin*
- Számviteli informatika** ..... 46  
*Dr. Polyák Imre*
- Számvitel és könyvvizsgálat** .....61  
*Tóthné Szabó Erzsébet*
- Számvitel és vállalatvezetés** ..... 76  
*Ujvári István Norbert*
- A számvitel nemzetközi harmonizációja az 1970-es évektől napjainkig** ..... 88  
*Vajay Julianna*
- A számviteltörténet kutatási sajátosságai** ..... 99  
*Borbély Katalin*
- A templomosok gazdasági tevékenysége** ..... 109  
*Csányi Anita*
- Számvitel az ókori Egyiptomban** ..... 116  
*Gönczné Endrődy Anikó*
- Az iszlám számvitel** ..... 124  
*Kisiván Nikola*
- Kulturális hatások a kínai számvitelben** ..... 131  
*Lökkös Gergő*
- A „lépcsős módszer” alkalmazása a Közel-Keleten** ..... 138  
*Nagy Barbara*

<b>Számvitel az ókori Rómában</b> .....	<b>146</b>
<i>Németh Natasa</i>	
<b>Az angolszász számvitel fejlődéstörténetének középkori, újkori szakasza</b> .....	<b>154</b>
<i>Paxián Mónika, Zsiray Klaudia</i>	
<b>A földközi-tengeri városállamok számvitele</b> .....	<b>163</b>
<i>Tóth Petra</i>	
<b>A kontinentális számvitel jellemzői a 20. században</b> .....	<b>169</b>
<i>Zax Petra</i>	

## A számvitel nemzetközi harmonizációja az 1970-es évektől napjainkig

**Vajay Julianna,**

*Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar,*

*PhD hallgató,*

*vajay.julianna@tkk.nyme.hu*

**ABSZTRAKT** A XX. század gazdasági folyamatai és a globalizáció a gazdaság számos területén vetették fel a harmonizáció, egységesítés szükségességét. Így történt ez a számvitelben is, ahol a különböző gazdasági és jogrendszerek hatására eltérő szabályozások alakultak ki az országokban. A számviteli beszámolók több szabályozás szerinti elkészítése, valamint átfordítása jelentős többletmunkát és -terhet jelentett a vállalkozások számára, ezért az 1970-es években elindult a harmonizációs folyamat Európában. A harmonizáció több szinten valósul meg. Egyrészt az Európai Gazdasági Közösség alakította ki irányelveit, másrészt a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (napjainkban Nemzetközi Számviteli Standard Testület) Kertszabálynak és az IAS/IFRS-eknek a kidolgozásával igyekszik egységesebb számviteli szabályozást és gyakorlatot kialakítani Európában. Tanulmányomban áttekintem a harmonizáció folyamatát mindkét oldalról.

**KULCSSZAVAK:** számvitel, beszámoló, harmonizáció, nemzetközi szabályozás

**ABSTRACT** The economic processes and the globalization in the 20<sup>th</sup> century have raised the need of harmonization in many areas of economy. That happened also in accounting, where were different regulation systems in the countries because of the different economic and legal systems. The preparation and translation of financial reports according to different regulatory systems caused additional work and costs for the companies. These facts have started the harmonization process in the 1970s in Europe. The harmonization takes place at several levels. On the one hand the European Economic Community has made its directives, on the other hand the International Accounting Standards Committee (nowadays International Accounting Standards Board) made its Framework and the IAS/IFRS to unify the regulation and the practice of accounting in Europe. In my study I review the process of harmonization on both sides.

**KEYWORDS:** accounting, financial report, harmonization, international regulation

**JEL F02 F29**

### Bevezetés

A számvitel kezdetben a gazdasági tevékenység mérésére jött létre, napjainkra azonban számos funkcióval, feladattal bővült a területe. Borbély (2007) megfogalmazása szerint a „számvitel a gazdálkodási folyamatok regisztrációjára, információk előállítására és döntések megalapozására alkalmas tevékenység”.

A számvitel (kettős könyvelés) kidolgozását a szakirodalom Luca Pacioli nevéhez köti. A reneszánsz kor óta eltelt évszázadok alatt azonban a számvitel fejlődése eltérő

szabályozások és számviteli gyakorlatok kialakulásához vezetett. A különböző számviteli rendszereket meghatározta egyebek mellett az országok gazdasági és jogrendszere, valamint az eltérő kultúrák is befolyásoló hatással bírtak.

A számviteli rendszerek közelítésének kényszerét leginkább a XX. század gazdasági folyamatai és a globalizáció váltották ki. Az egyre inkább multi- és transznacionálissá váló vállalatok működésében és beszámolási rendszerében szükségessé vált a különböző számviteli rendszerek harmonizációja, mivel a beszámoló több szabályozás szerinti elkészítése, illetve átfordítása jelentős többletmunkát és -költséget jelentett. A harmonizáció legfőbb okainak Epstein és Mirza (2002) szerint a multinacionális vállalatok növekedése, terjedése, a számviteli szabályozásokból eredő versenyhátrányok kiegyenlítése és a tőkepiacok globalizációja tekinthető.

A számvitelben a harmonizációs folyamat az 1970-es években kezdődött, és több szinten zajlott, valamint zajlik napjainkban is. Egyrészt az Európai Gazdasági Közösség igyekszik irányelveivel egységes szabályozási keretet biztosítani a számvitel területén Európában, másrészt az 1973-ban alakult Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC – International Accounting Standards Committee), majd átalakulása után a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB – International Accounting Standards Board) az IAS/IFRS-ek kialakításával és folyamatos fejlesztésével igyekszik a szakma közelítésére.

Tanulmányomban a harmonizáció folyamatát tekintem át az 1970-es évektől napjainkig mind az irányelvek, mind az IAS/IFRS-ek szempontjából.

### **Az IAS/IFRS-ek története**

A Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASC) 1973-ban alakult azzal a céllal, hogy létrehozza a Nemzetközi Számviteli Standardokat (IAS – International Accounting Standards), melyek a számviteli szabályozás és gyakorlat közelítését, egységesítését célozzák. A szervezetet 12 ország szakmai testületei alapították, melyek a következők: Ausztrália, Kanada, Franciaország, Németország, Japán, Mexikó, Hollandia, az Egyesült Királyság, Írország és az Egyesült Államok.

Borbély (2012) szerint az IASC kettős céllal jött létre: „Egyrészt, hogy standardjai segítségével jó minőségű, azonos tartalmú, mindenki számára azonosan értelmezhető beszámolókhöz készüljenek, másrészt, hogy azokban az országokban, ahol nincsenek számviteli tradíciók, a standardok segítségével pótolják ezt a hiányt”.

Az IASC a szabályozás kialakításának eszközeül a standardalkotást választotta, ami az angolszász számviteli rendszerek jellemzője. A döntés oka nem az angolszász számvitelt képviselők túlsúlyában keresendő, hanem az angolszász típusú számvitel azon jellemzőjében, hogy az elv alapú szabályozással (standardok) egy lényegesen rugalmasabb rendszert képes fenntartani, mint a kontinentális típusú számviteli rendszerek, ahol törvényekkel szabályoznak.

A Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (később Nemzetközi Számviteli Standard Testület) működése során több szakasz különíthető el (Epstein, Mirza, 2002; Borbély, 2012).

Az első szakasz 1990-ig tartott és a számvitel legfontosabb kérdéseiben, területein történő standardalkotás jellemezte. Ekkor még igyekeztek minden olyan főáramlatot beépíteni a standardokba, amiket a világ vezető országaiban alkalmaztak a számviteli gyakorlatban. Ennek eredményeként azonban nem születhettek egységes és közérthető beszámolók, mivel túl sok alternatívát engedtek a standardok. A szakasz azonban megerősítette az IASC pozícióját, elismertségét.

Mérföldkövet jelentett az IASC munkájában a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségével (IFAC – International Federation of Accountants) 1982-ben kötött szövetség, melyben rögzítették, hogy a nemzetközi számviteli standardok kidolgozása az IASC feladata lesz, az IFAC pedig a nemzetközi könyvvizsgálati standardok kialakítására fókuszál, valamint munkájukat összehangolják a jövőben.

Az IASC 1989-ben nyilvánosságra hozta Keretszabályát, melynek célja volt az IASC koncepcionális alapjainak rögzítése, melyekre később a standardok is építhetők. Ezt a célt sikerült is megvalósítania a Keretszabálynak, ami napjainkban is fontos szerepet tölt be a standardok értelmezésében és a következőket tartalmazza (Korom et al., 2004):

- a pénzügyi kimutatások célja
- a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapvető feltételei, elvei (a vállalkozás folytatásának elve, a realizáció elve)
- a pénzügyi kimutatások minőségi jellemzői (érthetőség – világosság, jelentőség – relevancia, lényegesség, megbízhatóság, összehasonlíthatóság)
- a jelentős és megbízható információ korlátai (időszerűség, költség-haszon elve, tartalom elsődlegessége a formával szemben elv)
- a pénzügyi kimutatások alapfogalmai (eszközök, kötelezettségek, saját tőke, bevételek, ráfordítások)
- a bevételek és ráfordítások elszámolásának sajátosságai
- a pénzügyi kimutatások elemeinek értékelése (múltbeli bekerülési érték, piaci vételi ár, piaci eladási ár, jelenérték)
- tőkemegtartási koncepciók, az eredmény megállapítása (Borbély, 2012).

A Keretszabály jelentőségét bizonyítja az is, hogy az IASC átalakulása után az IASB is átvette, továbbra is alkalmazza.

Az IAS/IFRS-ek fejlődésének második szakasza 1990-től 1995-ig tartott. Az időszakot az alternatívák számának csökkentése, a lehetőségek szűkítése jellemezte az alkalmazott gyakorlat egységesítése céljából. A szakasz eredményeként 10 standardot módosítottak az egyértelművé tétel jegyében.

Az IASC működésének harmadik szakasza 1995-től 2000-ig tartott, amikor is a szervezet elindította a „standardok központi magja” projektet (Epstein, Mirza, 2002). A projekt célja egy központi standard készlet kialakítása volt, amit a globalizálódott piacok szereplőinek ajánlhatnak. A projektben az IASC együttműködött

az Értékpapírpiaci és Tőzsd felügyeletnek Nemzetközi Szervezetével (IOSCO – International Organization of Securities Commissions) annak érdekében, hogy az IOSCO elfogadja és elismerje a nemzetközi számviteli standardokat. A projekt keretében számos standardot felülvizsgáltak és átdolgoztak, aminek eredményeként az IOSCO 2000-ben elfogadta a nemzetközi számviteli standardokat, az IASC pedig ismét közelebb került eredeti céljához, az egységes nemzetközi beszámoló kialakításához.

Az IOSCO elfogadása azonban nem jelentette az IAS-ek tőkepiaci vállalkozásokra vonatkozó egységes bevezetését. Az USA-ban ekkor még nem fogadták el a nemzetközi számviteli standardokat, ragaszkodtak saját szabályozásuk, a US GAAP standardjaihoz. Az Egyesült Államok világgazdasági és értékpapírpiaci vezető szerepe pedig azt eredményezte, hogy az USA tőzsdéin jelen levő vállalkozások számára a US GAAP alkalmazása volt kötelező, míg az európai tőzsdéken 2000-ig választhattak, hogy az IAS-ek, vagy a US GAAP szerint készítik el a beszámolót.

A negyedik szakasz 2000-2005-ig tartott. Ebben az időszakban jelentős változások történtek a szervezet életében. A Nemzetközi Számviteli Standard Bizottságot (IASC) átszervezték, feladatait az újonnan kialakított Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) vette át, aminek felügyeletét pedig a non-profit szervezetként működő IASC Alapítvány látja el.

Az IASB tevékenységében ebben az időszakban több fontos lépés is történt az egységes nemzetközi beszámoló felé. 2002-ben aláírtak a Pénzügyi Számviteli Standard Testülettel (FASB – Financial Accounting Standards Board), az USA standardalkotó testületével egy konvergencia programot Norwalkban. Ennek értelmében a két testület a jövőben törekszik standardjaik és rendszereik közelítésére, illetve új standardok közös fejlesztésére. 2002-ben nyilvánosságra hozták továbbá az 1606/2002 EK rendeletet a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról. A rendelet 2005. január 1-től (néhány esetben 2007. január 1-től) kötelezővé tette az IAS/IFRS szerinti beszámoló készítését az Európai Unió tagállamainak tőzsdéin jegyzett vállalkozások számára.

A 2005 utáni évek egyetlen szakasznak tekinthetők, amikor is újabb jelentős mérföldkövek következtek be. A SEC (Securities and Exchanges Commission) 2007-ben elfogadta a külföldi társaságok nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerinti beszámolóval történő megjelenését az USA tőzsdéin, valamint a hazai vállalatok számára is engedélyezte az IAS/IFRS szerinti beszámoló készítését. Az IAS/IFRS szerinti beszámolóval 2008 márciusától van lehetőség megjelenni az USA tőzsdéin.

2009-ben a KKV-k adminisztratív terheinek csökkentése céljából megjelent egy új, speciálisan a szektornak szánt IFRS (IFRS for SMEs) is, ami bizonyos feltételek teljesülése esetén alkalmazható. Az IFRS for SMEs hatályba lépésének időpontját az IASB nem kötötte ki, nemzeti hatáskörbe utalta az erről való döntést.

A standard számos egyszerűsítést tartalmaz, melyek a következők (Madarasiné, 2009, idézi Borbély, 2012):

- nem releváns témák törlése
- a választási lehetőségek megszüntetése



- egyszerűsített értékelési és bemutatási módszerek
- a közzéteendő információk jelentős szűkítése
- az angol nyelv egyszerűbb alkalmazása.

Az IASB tevékenységében kiemelendők még az elmúlt években a pénzügyi instrumentumok szabályozására tett erőfeszítések. A hatályos IAS 32-t és IFRS 7-et módosították, 2013. január 1-től hatályos a valós értékelésre vonatkozó IFRS 13, valamint az IAS 39-et várhatóan 2015-től felváltja az IFRS 9.

### **Az Európai Unió számviteli szabályozása**

„Az 1957-ben aláírt Római Szerződés lehetővé tette az aláíró országok számára a szabad tőke- és munkaerő-áramlást. Ezzel a nemzeti határokat átlépő vállalkozásokra az a teher hárult, hogy a tevékenysége színtere szerinti ország szabályai szerint kellett beszámolót készíteniük” írja Borbély (2012). Az Európai Gazdasági Közösség beszámolási kötelezettségre vonatkozó irányelveire azonban még sokáig kellett várni.

A jogharmonizáció csupán az 1970-es évektől kezdődött meg, amikor is 1971-ben megjelent az egyedi beszámolóról szóló irányelv első verziója. Az irányelv eredetileg tipikus kontinentális számvitelre jellemző szabályozást jelentett, azonban az angolszász számvitelű országok – Egyesült Királyság, Írország – és Dánia Európai Unióhoz való csatlakozásával szükségessé vált a módosítása.

Az Európai Unió számviteli szabályozásában a társaságokra vonatkozó általános szabályokat alapvetően a 4., 7. és a 8. irányelv tartalmazza.

Az Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 78/660/EGK számú 4. irányelve a meghatározott jogi formájú gazdasági társaságok éves beszámolójáról szól. Az irányelvet 1978-ban fogadták el, bevezetése pedig 1986. január 1-től kötelező.

Az irányelvnek nem célja a teljes számviteli harmonizáció megvalósítása, csupán közelíteni szeretné a beszámolókat, ezáltal pedig előmozdítani azok összehasonlíthatóságának javulását. A 4. irányelv ennek értelmében a kontinentális és angolszász szabályozás keverékének tekinthető. Borbély (2012) megfogalmazása szerint „A 4. irányelv keretjellegű, tiszta szerkezetű, elsősorban a beszámoló értékelési szabályaira helyezi a hangsúlyt”.

A megbízható és valós kép alapvető követelménye az irányelvnek, azonban ennek érdekében megengedett az eltérés is az irányelv előírásaitól. Ebben az esetben viszont a kiegészítő mellékletben be kell mutatni az eltérés okát és hatását.

Korom et al. (2004) szerint az irányelv által szabályozott fő területek a következők:

- a beszámoló készítésének általános szabályai, a beszámoló részeinek és az üzleti jelentésnek a kötelező, minimális tartalma, a kiegészítő melléklet fő információtartalma,
- a beszámoló készítési kötelezettség alanyai,
- alapelvek a megbízható és valós kép megteremtéséhez és az értékeléshez,
- választási lehetőségek egyes tételek elhelyezésében, az értékelés módjában,
- egyszerűsítési feltételek a beszámoló készítéséhez a KKV-k számára,

- vállalati méretek értékhatárainak meghatározása,
- a beszámoló nyilvánosságra hozatalával kapcsolatos elvárások, a könyvvizsgálói jelentés tartalma.

A 7. irányelvet (az Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 83/349/EGK számú irányelve) az összevont (konszolidált) éves beszámoló készítéséről 1983-ban fogadták el, alkalmazása Az irányelv célja a vállalatcsoportok beszámolási rendszerének harmonizálása és beszámolóik összehasonlíthatóságának elősegítése, amire a vállalatcsoportok számának rohamos növekedése miatt volt szükség.

Az irányelv tartalmazza

- a mentesítési lehetőségekre,
- a beszámoló részeire,
- az összeállításnál alkalmazott eljárásokra,
- az üzleti jelentés tartalmára,
- a könyvvizsgálati kötelezettségre és
- a nyilvánosságra hozatalra vonatkozó előírásokat.

A Tanács 8. irányelvét (84/253/EGK) 1984-ben fogadták el. Az irányelv célja az egyes tagállamokban a könyvvizsgálati tevékenység szabályozásának összehangolása.

Az irányelv meghatározza a könyvvizsgáló személyére vonatkozó engedélyezési eljárásokat, útmutatást ad a szakmai tisztességre és függetlenségre vonatkozóan, illetve előírja a könyvvizsgálókra és könyvvizsgáló cégekre vonatkozó közzétételi kötelezettséget.

A fent említett irányelveket az évek folyamán többször is módosították, hogy megfeleljenek az újabb és újabb kihívásoknak, valamint feloldják az ellentmondásokat az irányelvek és az IAS/IFRS-ek között. A szabályozás Európában így két részről történt, egyrészt az IAS/IFRS-ek alkalmazásával, amik egyre inkább a beszámoló egységesítésének, az alternatívák csökkentésének irányába fejlődtek, másrészt pedig a Tanács irányelveivel, melyek nem jelentenek hasonlóan egységes szabályozást.

A harmonizációban újabb fordulópontot az IAS-rendelet (az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról) jelentett, ami 2005. január 1-től kötelezővé tette az Európai Unió tőzsdéin jegyzett vállalkozások számára, hogy konszolidált beszámolójukat az IAS/IFRS-ek szerint készítsék. A rendelet emellett engedélyezi az IAS/IFRS-ek alkalmazását az egyedi beszámolóknak, valamint a tőzsdén nem jegyzett vállalkozások esetében is, tehát lehetőséget teremtett az IAS/IFRS-ek alkalmazási körének későbbi bővítésére is.

Az IAS rendelet 3. cikkének (2) bekezdése azonban kiköti, hogy „A nemzetközi számviteli standardok csak abban az esetben fogadhatók el, ha: azok nem ellentétesek a 78/660/EGK irányelv 2. cikke (3) bekezdésében és a 83/349/EGK irányelv 16. cikke (3) bekezdésében szereplő alapelvvel, és az európai közérdeket szolgálják, és megfelelnek a gazdasági döntéshozás és a vezetés működése megítéléséhez szükséges pénzügyi információval szemben támasztott közérthetőségi, fontossági, megbízhatósági és összehasonlíthatósági követelményeknek”.

A rendelet tehát támogatja az IAS/IFRS-ek alkalmazását, de emellett kihangsúlyozza a megbízható és valós kép követelményének fontosságát és elsődlegességét is.

„Az IAS-rendelethez kapcsolódik a Bizottság 1725/2003 rendelete, ami a 2002. szeptember 14-én hatályban lévő IAS-eket veszi át, tőzsdei alkalmazásra, kivéve a pénzügyi instrumentumokra vonatkozó IAS 32-t és 39-et” írja Borbély (2012).

A számvitel szabályozása tehát ténylegesen 2005-től vált többlépcsősé az Európai Unióban.

Az Unió szabályozás következő kiemelendő pontja a mikrogazdálkodók beszámoló készítésének 2012-es szabályozása. A mikrogazdálkodói beszámoló szabályozásának kérdése már 2009-ben napirendre került, mivel a mikrogazdálkodók esetében a nemzetközi szabályok követése és betartása nem volt arányban az erőforrásaikkal. A szektor esetében reális igényként merült fel az adminisztrációs terhek csökkentése, aminek érdekében alkották meg az Európai Parlament és a Tanács 2012/6/EU irányelvét (a meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló 78/660/EGK tanácsi irányelvnek a mikrogazdálkodó egységek tekintetében történő módosításáról).

Az Európai Unió számviteli jogalkotás folyamata azonban azóta sem állt meg, és napjainkban is folyamatosan zajlik. Ennek keretében került sor a 4. és a 7. irányelv teljes felülvizsgálatára, aminek eredményeként kidolgozták az Európai Parlament és a Tanács 2013/34/EU irányelvét. A 2013/34/EU irányelv a meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról, a 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szól. A direktíva értelmében a tagállamoknak 2015. július 20-ig van idejük hatályba léptetni azokat a rendelkezéseket, melyek szükségesek az irányelvnek való megfeleléshez. Az irányelv a tagállamok számára lehetőséget biztosít annak előírására, hogy a gazdálkodók a 2013/34/EU irányelv előírásait először a 2016. január 1-jén kezdődő üzleti évre alkalmazzák.

Az irányelv továbbra is a megbízható és valós kép követelményét, valamint az óvatosság elvének alkalmazását írja elő alapvető követelményként. A korábbi direktívákkal ellentétben azonban egységesebb formában, rendszerben tartalmazza a mikro- és kisvállalkozásokra vonatkozó különös rendelkezéseket.

## **Magyarország és a számviteli harmonizáció**

Borbély (2012) szerint Magyarországon elsőként az 1723. évi LIII. törvénycikkben rendelkeztek a könyvek szabályszerű vezetéséről, a hazai számvitel szabályozása tehát közel 300 évre nyúlik vissza. Azóta jelentős változásokon ment át a hazai számvitel, melynek okai egyrészt a gazdasági fejlődés, másrészt a XX. század történelmi, gazdasági folyamatai (erős központi irányítás, tervgazdálkodás) voltak. Ennek ellenére Magyarországon a számvitel fogalmi meghatározására csak 1954-ben került sor.

A magyar számviteli szabályozás különösen a rendszerváltás után szembesült a harmonizáció lényegességével, amikor is az 1988. évi VI. törvény a gazdasági

társaságokról, a külföld felé történő nyitás, valamint a piaci verseny kialakulása új gazdasági helyzetet teremtett Magyarországon. Az 1991. évi XVIII. törvény a számvitelről már a harmonizáció jegyében született meg. Magyarország jogrendszerében és számviteli szabályozásában is a német (kontinentális) rendszert követte. A számviteli törvény kialakításához ezért Ausztria és Németország tapasztalatait vették alapul. Az 1991. évi XVIII. törvény szerkezetében és tartalmában is hasonlított az EGK. 4. irányelvére, valamint a nemzetközi számviteli elvekkel is összhangban állt. A '90-es években a számviteli törvényt több alkalommal is módosították, ennek oka egyrészt az volt, hogy megfeleljen az új piaci viszonyoknak, melyekre az évtized elején még nem számíhattak a törvényalkotók, másrészt az Európai Unióhoz való csatlakozás miatt kötelező volt a jogharmonizáció.

A változtatások, kiegészítések hatására azonban jelentősen kibővült a számviteli törvény, aminek hatására egy új, egységesebb törvény kialakítása vált szükségessé. Emellett külső kényszer is volt a számviteli törvény újraalkotására, az Európai Unió részéről (1998. évi csatlakozási tárgyalás alkalmával a számviteli törvény felülvizsgálatának eredményeként).

A 2000. évi C. törvény a számvitelről jelenleg is Magyarország hatályos nemzeti számviteli szabályozása, mely megfelel mind az EGK irányelveinek, mind a számviteli harmonizációhoz szükséges rugalmasságnak, valamint előírja a nemzeti számviteli standardok kialakítását is.

Magyarország 2004-es Európai Unió csatlakozása óta a harmonizáció kötelezettsége erőteljesebbé vált, előtte csupán a tervezett csatlakozás érdekében tettek lépéseket a harmonizáció irányába, ekkortól azonban már kötelező megfelelni az EGK 4. és 7. irányelveinek.

Hazánkban jelenleg – az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002 EK rendelete alapján – csupán a tőzsdén jegyzett társaságoknak kötelező konszolidált beszámolójukat az IAS/IFRS-ek szerint elkészíteni, azonban az elmúlt években napirendre került az egyedi beszámolókra vonatkozó bevezetés lehetősége is.

2013 nyarán a Nemzetgazdasági Minisztérium által kezdeményezett megbeszélésen bankok, biztosítók, tőzsdéi vállalatok, tanácsadó cégek, valamint szakmai és felügyeleti szervek képviselői tárgyaltak az IAS/IFRS-ek alkalmazási körének kiterjesztéséről.

A Nemzetközi Számviteli Standardok és Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok más országokban történt bevezetésének tapasztalatai és kérdőíves felmérés alapján a négy legnagyobb könyvvizsgáló társaság (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers) elemezte, hogy Magyarországon érdemes lenne-e kiterjeszteni a standardok alkalmazását. A felmérés alapján pozitív eredményre jutottak, így tovább folytatódott a tárgyalás.

A témával foglalkozó munkacsoport úgy gondolja, hogy a tőzsdén jegyzett társaságok mellett a hitelintézetek vannak leginkább felkészülve, így első körben ebben a szektorban történhetne meg az IAS/IFRS-ek bevezetése. A jelenlegi tervek szerint

kezdetben egy „türelmi időszakban” önkéntes lenne a standardok alkalmazása, majd néhány év elteltével tennék csak kötelezővé azt.

Számos probléma is felmerült azonban, melyek az alkalmazási kör bővítése ellen hatnak. A hazai szakembergárda jelenleg még nincs felkészülve arra, hogy széles körben be lehessen vezetni az IAS/IFRS-ek alkalmazását. Ennek ellenére a munkacsoport úgy gondolja, hogy ez nem jelentene akadályt, mivel a „türelmi időszak” alatt a szakembereknek is fejleszthetnék magukat és a kötelező bevezetés idejére rendelkezésre állna a szükséges humántőke.

A hazai szabályozó és ellenőrző hatóságoknak tudniuk kell kezelni az átmeneti időszakban, hogy bizonyos gazdálkodók a magyar szabályozás szerint, mások pedig az IAS/IFRS-ek szerint készítik beszámolójukat.

További feladatot jelent az is, hogy a nemzetközi standardokat össze kell hangolni az adórendszerrel. Valamint kérdés, hogy milyen hatása lenne a bevezetésnek az adóbevételekre.

Végül ki kell emelni – ahogyan a megbeszélésen is tették –, hogy az IAS/IFRS-ek bevezetésével csak úgy érhető el adminisztrációcsökkentés, ha az így készült beszámoló kiváltja a hazai szabályozás szerint készülő beszámolót, illetve adatszolgáltatást.

## Összegzés

A XX. század gazdasági folyamatai a számvitel területén is felvetették a harmonizáció szükségességét, melynek folyamata az 1970-es években kezdődött el. A harmonizáció több szinten zajlik a világban, egyrészt az Európai Gazdasági Közösség alakította ki (és alakítja mind a mai napig) irányelveit, melyek egységes és könnyen értelmezhető keretet biztosítanak a tagállamoknak, rendelkezzenek azok akár kontinentális, akár angolszász számviteli tradíciókkal. Másrészt az 1973-ban megalakított IASC dolgozta ki az IAS-eket, majd később átalakulva az IASB folytatta munkáját az IFRS-ek megalkotásával.

Jelenleg a 4. és a 7. irányelv alkalmazása kötelező az Európai Gazdasági Közösség tagjai számára, azonban ezeket a direktívákat várhatóan a 2015-ös, vagy legkésőbb a 2016-os évtől felváltja a 2013/34/EU irányelv, mely a korábbiak felülvizsgálatának eredményeként született.

Az IAS/IFRS-ek alkalmazása napjainkban még csak a gazdaság egy bizonyos csoportja, az Európai Unió tőzsdéin jegyzett vállalkozások konszolidált beszámolójának készítésekor kötelező, azonban a folyamatos standardalkotás célja az IAS/IFRS-ek alkalmazásának kiterjesztése, melyre számos terv van (egyedi beszámolók, biztosítók és hitelintézetek, KKV-k esetén). Az IAS/IFRS-ek terjedésének szempontjából nagy áttörést jelentett a SEC 2007. évi döntése, melynek hatására 2008 márciusától már az USA tőzsdéin is meg lehet jelenni IAS/IFRS szerinti beszámolóval.

Mindezek alapján a teljes számviteli harmonizáció megvalósításáig még hosszú út van hátra, azonban az megállapítható, hogy már napjainkra is jelentős előrelépés történt a beszámolók közelítésének és összehasonlíthatóságának javítása irányába.

## Köszönetnyilvánítás

A kutatás a Talentum Műhely - a tudományért és a tehetségekért a Nyugat-magyarországi Egyetemen c. TÁMOP-4.2.2B-15/1/KONV-2015-0005 számú projekt keretében, az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósult meg.

## Irodalomjegyzék

- Borbély K. (2007). *Hosszúra nyúlt átmenet? Magyarország, Románia és Szlovákia számviteli szabályozó rendszerei és a vállalkozások éves beszámolójának megbízható és valós képe a kilencvenes évek elejétől 2005-ig* (doktori értekezés), Széchenyi István Egyetem, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola
- Borbély K. (2012). *Fejezetek a számvitel történetéből*, Sopron, Gazdasági Tudásközpont Alapítvány
- Epstein, B. J. – Mirza, A. A. (2002): *Nemzetközi számviteli standardok*, Magyarázatok és alkalmazások, Budapest, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
- Korom E. – Madarasiné Sz. A. – Miklósné Á. K. – Molnár Cs. – Siklósi Á. – Simon Sz. – Sztanó I. – Sztanóné (2003): *A számvitel időszerű kérdései*, Budapest, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
- Korom E. – Madarasiné Sz. A. – Paróczainé – Sztanó I. (2004): *A számvitel időszerű kérdései 2004*, Budapest, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
- Molnár Cs. (2013a): Az IFRS-ek hazai alkalmazásának lehetősége az egyedi beszámolók készítésekor, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, (54) 7-8., 347.
- Molnár Cs. (2013b): Az IFRS-ek hazai alkalmazásának lehetősége, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, (54) 10., 465.
- Molnár Cs. (2013c): IFRS-ek hazai bevezetése – az alkalmazók körének meghatározása, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, (54) 11, 515.
- Molnár Cs. (2014): IFRS-ek hazai bevezetése – folyik a döntés-előkészítő munka, *Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat*, (55) 6., 280.
- Jogszabályok
- A Tanács 4. irányelve (78/660/EGK) a meghatározott jogi formájú gazdasági társaságok éves beszámolójáról, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31978L0660&from=en> (letöltve: 2014. július 10.)
- A Tanács 7. irányelve (83/349/EGK) az összevont (konszolidált) éves beszámolóról, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:01983L0349-20130701&rid=1> (letöltve: 2014. július 10.)

- A Tanács 8. irányelve (84/253/EGK) a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának elvégzéséért felelős személyek működésének engedélyezéséről, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:31984L0253&rid=1> (letöltve: 2014. július 10.)
- Az Európai Parlament és a Tanács 1606/2002/EK rendelete a nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&rid=1> (letöltve: 2014. július 14.)
- Az Európai Parlament és a Tanács 2012/6/EU irányelve a meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló 78/660/EGK tanácsi irányelvnek a mikrogazdálkodó egységek tekintetében történő módosításáról, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012L0006&qid=1407417420082&from=HU> (letöltve: 2014. július 12.)
- Az Európai Parlament és a Tanács 2013/34/EU irányelve a meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról, a 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1407418081287&from=EN> (letöltve: 2014. július 12.)